



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **PJCARD s.r.o.**, se sídlem Radlická 663/28, Praha 5, zast. Mgr. Danielem Cao, advokátem se sídlem Radlická 663/28, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 19. 2. 2020, č. j. 30 Af 33/2018-158,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4 114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho právního zástupce Mgr. Daniela Cao, advokáta.

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalovaný domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku, kterým Krajský soud v Plzni zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 4. 2018, č. j. 17500/18/5300-22442-712448, jímž žalovaný rozhodl o odvoláních žalobce proti platebním výměřům Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 17. 8. 2017, č. j. 1628822/17/2301-51521-401794 a č. j. 1628839/17/2301-51521-401794. Těmito platebními výměry byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období

března a května 2015 ve výši 789 236 Kč a 639 010 Kč. Žalovaný dané platební výměry změnil co do splatnosti vyměřené daně, v ostatním ponechal výrok odvoláními napadených rozhodnutí beze změny. Daňové orgány odmítly uznat nároky na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění uplatněné žalobcem na základě daňových dokladů od dodavatele EPIRO s.r.o. (dále jen „EPIRO“), neboť dospěly k závěru, že daná plnění byla součástí řetězce obchodních transakcí zasaženého daňovým podvodem, přičemž žalobce o tom věděl nebo přinejmenším měl a mohl vědět.

[2] Správce daně zahájil dne 24. 9. 2015 u žalobce daňovou kontrolu na DPH za uvedená zdaňovací období, jejímž předmětem bylo prokázání nároku žalobce na odpočet daně dle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro daná zdaňovací období, uplatněný v souvislosti s plněními přijatými od výše uvedeného dodavatele, a prokázání použití přijatých plnění k ekonomické činnosti. Předmětem prověřovaných přijatých plnění bylo dodání zboží, konkrétně náplní do tiskáren (tonery a cartridge značky Canon). Daňová kontrola byla ukončena při ústním jednání dne 14. 8. 2017, kdy byla projednána zpráva o daňové kontrole č. j. 1420887/17/2301-61564-403155, na jejímž základě následně správce daně vydal výše uvedené platební výměry.

[3] Žalovaný se v rozhodnutí o odvoláních v zásadě ztotožnil se závěry správce daně. Zejména konstatoval, že v průběhu daňové kontroly bylo prokázáno vystavení žalobcem předložených faktur ze strany deklarovaného dodavatele a že o uskutečnění posuzovaných plnění nevznikly správci daně důvodné pochybnosti, bylo tedy prokázáno naplnění hmotněprávních i procesních podmínek nároku na odpočet daně. V odvolacím řízení se tedy žalovaný zabýval tím, zda bylo namístež odepřít žalobci nárok na uplatněné odpočty z důvodu jeho zapojení do daňového podvodu.

[4] Pokud se jedná o existenci daňového podvodu, žalovaný nejprve opětovně identifikoval správcem daně detekované řetězce subjektů zapojených do obchodů s předmětným zbožím. Dodavatel žalobce EPIRO nakupoval dané zboží od společnosti STIPA TRADE s.r.o. (dále jen „STIPA TRADE“), která jej pořizovala z jiných členských států EU od společností DIGITEK COMPUTER PRODUCT B.V. (Nizozemské království) a IMCOPEX Office Supplies GmbH (Spolková republika Německo). Žalobce následně zboží prodával společností AVITUS, a.s. (dále jen „AVITUS“), SWS a.s. (dále jen „SWS“) a SWS Distribution a.s. (nyní SWS Distribution s.r.o., dále jen „SWS Distribution“) (Slovenská republika).

[5] Obě zahraniční společnosti stojící na počátku řetězců dodávaly dané zboží pro STIPA TRADE na sklad přepravní a logistické společnosti GEBRÜDER WEISS spol. s r. o. na adrese Zděbradská 94, Říčany-Jezlovice. Tato společnost však správci daně sdělila, že se STIPA TRADE nikdy nespolečně pracovala, jako odesílatel zboží byla vždy uvedena společnost EPIRO, které byly vystaveny faktury za skladování a dopravu zboží společností AVITUS, SWS a SWS Distribution. Dále žalovaný poukázal na rychlý sled plateb mezi jednotlivými články řetězců. Z evidence daní doložené společností EPIRO bylo zjištěno, že jejím jediným dodavatelem byla STIPA TRADE a téměř výhradním odběratelem žalobce. EPIRO měla sídlo na virtuální adrese, nezveřejňovala ve sbírce listin

pokračování

své účetní závěrky a neměla faktickou provozovnu, odpovídající materiální ani personální zázemí ani webové stránky.

[6] Žalovaný ve shodě se správcem daně identifikoval porušení principu daňové neutrality u společnosti STIPA TRADE, která v daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období března 2015 nepřiznala pořízení zboží z jiného členského státu, především však v obou posuzovaných zdaňovacích obdobích přiznala dodání předmětného zboží společnosti EPIRO, daň z těchto poskytnutých plnění však neodvedla, jelikož účelově snížila svou daňovou povinnost tím, že uplatnila vysoké nároky na odpočet daně, které v podstatě vyrovnaly její daňovou povinnost. Oprávněnost těchto odpočtů však nebylo možné ověřit u jejich dodavatelů, neboť se jednalo o nekontaktní společnosti, které nepodávaly přiznání k DPH, přičemž následně byly označeny za nespolehlivé plátce. STIPA TRADE navíc správci daně vůbec nepředložila daňovou evidenci za zdaňovací období března 2015, přičemž i ona sama se následně dle sdělení místně příslušného správce daně stala nekontaktní, od ledna roku 2016 přestala podávat daňová přiznání a kontrolní hlášení a ode dne 15. 3. 2016 jí byl přidělen status nespolehlivého plátce. Na DPH měla ke dni 15. 3. 2016 dluh ve výši 1 321 403 Kč. STIPA TRADE již v době posuzovaných obchodů sídlila na virtuální adrese, přičemž ode dne 11. 3. 2015 byl jejím jednatelem pan Zhelyazko Georgiev Vasilev s bydlištěm v Bulharské republice. S ohledem na uvedené skutečnosti žalovaný konstatoval, že byla identifikována chybějící daň, přičemž z popsaných okolností lze dospět k závěru o spáchání daňového podvodu.

[7] Žalovaný dále přistoupil k provedení vědomostního testu, tedy posuzoval, zda žalobce mohl a měl vědět o svém zapojení do daňového podvodu. Žalovaný dospěl s odkazem na řadu zjištěných okolností k závěru, že žalobce o své účasti na daňovém podvodu věděl. Žalovaný poukázal zejména na to, že mezi žalobcem a jeho dodavatelem nebyla uzavřena žádná písemná smlouva, která by podrobně upravovala podmínky jednotlivých transakcí, žalobce se zbožím nepřicházel fyzicky do kontaktu a neprováděl jeho kontrolu, uskladnění ani dodání. Dle žalovaného se přitom jednalo o rizikový druh zboží (malé zboží vysoké hodnoty s poměrně častým výskytem padělků). Žalovaný rovněž upozornil na rychlý sled prodejů mezi jednotlivými články řetězce a na neobvyklý souběh nabídky a poptávky u žalobce, který k realizaci obchodů nevyvíjel výraznější aktivitu. Dopravu zboží k odběratelům žalobce zajišťoval jeho dodavatel, který tedy musel znát jejich totožnost. Z tohoto hlediska je tedy dle žalovaného úloha žalobce v celé transakci ekonomicky nepochopitelná a pouze formální. Účelovost účasti žalobce na transakci žalovaný dovozuje rovněž z nízké marže uplatňované jeho dodavatelem. Na uvedených okolnostech dle žalovaného nic nemění ani výpovědi svědků K. L. (účetní žalobce) a E. K. (zaměstnanec žalobce, který zastával pozici servisního technika, skladníka a koordinátora zboží). Svědkyně L. nesdělila žádné konkrétní informace o faktické obchodní činnosti žalobce a svědek K. uvedl, že společnost EPIRO nezná. Pana Reného Milačiče, jednatele společnosti EPIRO, se přes opakované pokusy nepodařilo vyslechnout.

[8] Žalovaný se v rámci vědomostního testu zabýval i tím, zda žalobce přijal veškerá opatření, která od něj lze rozumně požadovat, aby se účasti na daňovém podvodu vyhnul, a tedy jednal v dobré víře. Dospěl k závěru, že žalobce přijetí takových opatření neprokázal, neboť si při posuzovaných obchodech nepočínal dostatečně obezřetně, zejména nepožadoval potvrzení, že se jedná o originální zboží, nezajímal se o jeho původ,

neprováděl jeho fyzickou kontrolu a spoléhal se výlučně na svého dodavatele. Ani předložená e-mailová komunikace mezi žalobcem a jeho dodavatelem není dle žalovaného dostatečným opatřením k zajištění žalobcovy neúčasti na daňovém podvodu či k prokázání jeho dobré víry. Dále žalovaný opětovně odkázal na nedostatečnou smluvní úpravu nákupu zboží s ohledem na souhrnný objem a hodnotu obchodů. Přesná smluvní dokumentace je dle žalovaného v podnikatelské sféře zcela běžná. Žalovaný považoval za zarážející rovněž rychlou úhradu faktur bezprostředně po jejich vystavení, byť lhůta jejich splatnosti byla podstatně delší. Úhrada faktur sice neprobíhala až po obdržení plateb od odběratelů žalobce (jako tomu bylo u ostatních článků řetězce), postup žalobce však byl dle žalovaného značně nebezpečný, neboť faktury hradil, aniž by se přesvědčil o řádném dodání zboží jeho dodavatelům. Žalobce také neověřil existenci dodavatele v místě jeho sídla, přičemž z ničeho nevyplývá, že by se jednalo o známého velkoobchodního dodavatele, jak tvrdí žalobce. Žalobce si dle žalovaného nepočínal s péčí řádného hospodáře a nepřijal dostatečná opatření, aby se vyhnul účasti na daňovém podvodu. Pouhé nahlédnutí do obchodního, živnostenského či insolvenčního rejstříku nelze dle žalovaného za takové opatření považovat. Žalovaný zopakoval, že se žalobce nezajímal o původ obchodovaného zboží, totožnost dodavatelů, jejich historii či zázemí ani o to, zda se jedná o originální produkty odpovídající kvality, a nesnažil se transakci smluvně zajistit.

[9] Dále se žalovaný vyjádřil k námitkám uplatněným v odvolání. Nad rámec již uvedeného konstatoval, že v postupu správce daně neshledal žádné pochybení, které by mělo vliv na zákonnost napadených platebních výměrů; souhlasí s hodnocením důkazů provedeným správcem daně a jeho závěry považuje za dostatečně odůvodněné. Žalovaný připustil, že žádná z výše uvedených okolností nemůže sama o sobě prokázat účast žalobce na daňovém podvodu, společně však tyto okolnosti tvoří ucelený soubor vzájemně navazujících nepřímých důkazů, které vědomí žalobce o účasti na daňovém podvodu jednoznačně prokazují. Z hlediska identifikace podvodných řetězců jsou přitom relevantní také skutečnosti, které nastaly až po uzavření daných obchodů. Žalovaný se ztotožnil také s tím, že správce daně odmítl zadat žalobcem navrhovaný znalecký posudek z oboru ekonomie, jehož cílem mělo být posouzení nestandardnosti posuzovaných transakcí, neboť znalec by se mohl nanejvýš v teoretické rovině vyjádřit k obchodním zvyklostem v daném odvětví či ekonomické výhodnosti žalobcem podstupovaného obchodního rizika, ke komplexnímu posouzení všech nestandardních okolností transakcí ve vzájemných souvislostech je však oprávněn správce daně. Existenci daných objektivních okolností nevyvrací ani žalobcem předložená e-mailové komunikace s jeho dodavatelem, ani výpovědi vyslechnutých svědků.

[10] Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou, kterou krajský soud shledal důvodnou, a proto shora uvedeným rozsudkem zrušil napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[11] V odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud především vytkl žalovanému nedostatečné vypořádání některých námitek uplatněných v odvoláních.

[12] V souvislosti s posouzením dobré víry žalobce krajský soud konstatoval, že lze mít pochybnosti o tom, že se žalovaný stejně pečlivě věnoval jak skutečnostem, jež závěru o přijetí rozumných opatření odporují, tak žalobcem uváděným skutečnostem, které by

pokračování

naopak tento závěr mohly prokazovat. Krajský soud dále uzavřel, že se daňové orgány řádně nevypořádaly s žalobcem předloženými důkazy v podobě e-mailové komunikace s jeho dodavatelem a výpovědí svědků L. a K. Pokud se jedná o e-mailovou komunikaci, zdůraznil krajský soud, že ta byla žalobcem jako důkaz předložena jak k otázce existence objektivních okolností, tak k otázce přijetí rozumných opatření a dobré víry daňového subjektu. Zmiňované svědecké výpovědi pak potvrzovaly některá tvrzení žalobce týkající se zejména reálnosti obchodních vztahů, provádění reklamací, zajištění kontroly, transparentnosti a standardnosti obchodních operací, soud tedy považoval hodnocení těchto důkazů provedené daňovými orgány za nepřipustně paušalizující, neboť vylučuje věrohodnost svědků pouze na základě jejich zaměstnaneckého poměru k žalobci. Dle krajského soudu by svědecké výpovědi zaměstnanců daňového subjektu měly být klíčovým důkazním prostředkem z hlediska jeho procesní obrany. Krajský soud rovněž poukázal na to, že daňové orgány ve svých rozhodnutích poměrně obsáhlé svědecké výpovědi drasticky zredukovaly, což také nesvědčí o dostatečném respektu k pravidlům hodnocení důkazů.

[13] Pokud se jedná o neprovedení důkazu v podobě žalobcem navrženého znaleckého posudku, připustil krajský soud, že pokud daňový orgán dospěje k závěru, že sám disponuje potřebnými odbornými znalostmi pro posouzení obchodních zvyklostí v daném odvětví a ekonomické výhodnosti podstupovaného obchodního rizika, nemá povinnost zadávat k posouzení těchto otázek zpracování znaleckého posudku, v takovém případě však musí sám předejít kvalifikovanou polemiku s argumentací daňového subjektu, což se však v posuzovaném případě nestalo.

[14] Žalovaný tedy dle krajského soudu nedostal svým povinností stanoveným v § 116 odst. 2 a v § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

II.

Kasační stížnost žalovaného a vyjádření žalobce

[15] Proti uvedenému rozsudku krajského soudu podal žalovaný (stěžovatel) kasační stížnost, v níž namítá vnitřní rozpornost napadeného rozsudku spočívající v tom, že krajský soud sice shledal žalobou napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným, přesto však dále přezkoumával jeho zákonnost. Dále stěžovatel krajskému soudu vytkl, že podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. za situace, kdy shledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným, měl ve věci rozhodnout bez nařízení jednání, což však neučinil.

[16] Dle stěžovatele je navíc žalobou napadené rozhodnutí na rozdíl od rozsudku krajského soudu plně přezkoumatelné. V této souvislosti stěžovatel zdůrazňuje, že správní orgán není povinen vyvracet zvláště jednotlivé vznesené námitky, pokud proti nim postaví vlastní ucelený argumentační systém, který sám o sobě dostatečně odůvodňuje jeho závěr.

[17] Stěžovatel trvá na tom, že výpověď svědkyně L. nemůže vyvrátit závěr o tom, že žalobce věděl o svém zapojení do daňového podvodu, neboť svědkyně neuvedla žádné konkrétní informace o faktické obchodní činnosti žalobce. Obdobně tento závěr není schopna vyvrátit ani žalobcem předložená e-mailová komunikace, která nemůže nahradit absentující písemné smlouvy. Dále stěžovatel citoval některé pasáže svědeckých výpovědí,

k nimž připojil svůj komentář. K výpovědi svědka K. stěžovatel uvedl, že pokud by se na jím sdělené adrese nacházel sklad žalobce, muselo by jít o velmi malý sklad, neboť se jedná o bytový dům. Z výpovědi tohoto svědka rovněž vyplývá, že reklamace zboží fungovaly na bázi důvěry, což je dle stěžovatele pochybné. I tato výpověď tedy dle stěžovatele svědčí o neopatrném postupu žalobce při daných obchodních operacích. Rovněž výpověď paní L. dle stěžovatele nasvědčuje tomu, že jí zmiňovaný sklad žalobce měl velmi malou kapacitu, přičemž většina dodávek probíhala přímo od dodavatele žalobce k jeho odběrateli a reklamační proces byl velmi vágní. Vysvětlení svědkyně týkající se rychlého provádění plateb (snaha předejít ztrátám vyplývajícím z kurzových rozdílů) stěžovatel nepovažoval za věrohodné. Stěžovatel rovněž nesouhlasí s tím, že by svědecké výpovědi hodnotil nepřipustně paušalizujícím způsobem. Věta žalobou napadeného rozhodnutí, na jejímž základě krajský soud daný závěr přijal, je pouze obecným teoretickým východiskem hodnocení tohoto důkazu, nikoliv jeho celkovým hodnocením.

[18] Stěžovatel má rovněž za to, že dostatečně zohlednil žalobcem předloženou e-mailovou komunikaci, přičemž své úvahy dále rozvedl ve vyjádření k žalobě, tento důkaz byl tedy řádně vyhodnocen.

[19] Pokud se jedná o neprovedení navrženého znaleckého posudku, trvá stěžovatel na tom, že tento důkaz nemohl vyvrátit ani prokázat standardnost posuzovaných obchodních transakcí a že tento svůj závěr dostatečně odůvodnil. Obdobná situace navíc dle stěžovatele nastala ve věci, o které rozhodl Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 27. 5. 2020, č. j. 10 Af 25/2018-56, v němž dal zapravdu stěžovateli.

[20] Žalobce se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti v zásadě ztotožnil se závěry krajského soudu, které dle žalobce nejsou ve vzájemném rozporu ani nejsou nesrozumitelné, což je patrné již z toho, že s nimi stěžovatel polemizuje. Krajský soud dle žalobce postupoval správně, pokud se v rozsahu, v němž to bylo možné, zabýval zákonností žalobou napadeného rozhodnutí. Případné „zbytečné“ nařízení jednání nemůže dle žalobce představovat vadu řízení před soudem, která by mohla mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí. Žalobce připouští, že stěžovatel nebyl povinen zabývat se každou jednotlivou odvolací námitkou, byl však povinen vypořádat zásadní námitky podstatné pro rozhodnutí ve věci. V návaznosti na poznámky stěžovatele týkající se obsahu svědeckých výpovědí žalobce zdůraznil, že úvahy stěžovatele mají být obsaženy především v odůvodnění jeho rozhodnutí, jehož nedostatky nelze zhojit vyvracením odvolací argumentace v kasační stížnosti. Dále žalobce polemizoval se závěry stěžovatele o velikosti skladu nacházejícího se v bytovém domě a obecně s hodnocením provedených výpovědí. Zdůraznil, že eliminace rizik vyplývajících z kurzových rozdílů nebyla hlavním důvodem rychlého provádění plateb. V daném obchodím odvětví se jedná o standardní postup. Kurzové rozdíly zmínila pouze svědkyně L., které se z pozice účetní jevily podstatnými, nešlo však o hlavní důvod rychlosti plateb. Hodnocení důkazů ze strany daňových orgánů považuje žalobce za svévolné a selektivní pouze v jeho neprospěch. Žalobce trvá na tom, že daňové orgány nemají potřebnou znalost obvyklé obchodní praxe na daném trhu a nejsou tedy schopny řádně posoudit standardnost daných obchodů. Bylo tudíž na místě, aby byl za tímto účelem vypracován znalecký posudek.

III.

pokračování

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a jedná za něj k tomu pověřený zaměstnanec s odpovídajícím právnickým vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté soud přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není ve svém celku důvodná.

[22] V posuzované věci byly žalobci odepřeny jím uplatněné odpočty s odůvodněním, že sporná plnění byla součástí řetězce obchodních transakcí zasaženého podvodem na DPH. Krajský soud však shledal rozhodnutí stěžovatele nepřezkoumatelným z důvodu nevypořádání některých námitek uplatněných v odvolání a současně vytkl stěžovateli nesprávnost některých jím přijatých závěrů, resp. pochybení při hodnocení některých důkazů.

[23] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval kasační námitkou, podle níž je napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro jeho vnitřní rozpornost, neboť krajský soud označil napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, současně však přistoupil k přezkumu jeho věcné správnosti (zákonosti).

[24] Možností současného konstatování nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů a jeho věcného přezkoumání se Nejvyšší správní soud zabýval ve své judikatuře mnohokrát. Závěry této judikatury výstižně shrnuje např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2019, č. j. 1 Afs 113/2019-49 (všechny zde citované rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz): *„Názor stěžovatele, že nepřezkoumatelné rozhodnutí nelze podrobit věcnému přezkumu (z logiky věci nelze přezkoumat nepřezkoumatelné), je v zásadě správný. Takový paušální závěr je možno nicméně učinit pouze ve vztahu k rozhodnutí, které trpí vadou nepřezkoumatelnosti jako celek. Týká-li se nepřezkoumatelnost rozhodnutí oddělitelné skutkové či právní otázky, je naopak povinností krajského soudu v případě ‚standardního‘ správního řízení, tedy takového, které může po zrušení rozhodnutí krajským soudem dále pokračovat, zabývat se též věcným vypořádáním dalších otázek, má-li jejich řešení význam pro další řízení a rozhodnutí ve věci (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, č. 1566/2008 Sb. NSS). Současné konstatování nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů a věcný přezkum u jednoho rozhodnutí tak a priori nelze vyloučit.“*

[25] V posuzovaném případě krajský soud spatřoval nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí v nedostatečném vypořádání námitek uvedených v bodech V., VIII. a X. obou odvolání, jednalo se tedy o nepřezkoumatelnost částečnou, která mu nebránila v posouzení dalších stěžovatelem přijatých závěrů, navíc i v těchto dalších ohledech krajský soud shledal nepřezkoumatelnost rozhodnutí stěžovatele či jiné vady řízení, které mohly mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[26] K námitce, v níž stěžovatel vytyká krajskému soudu, že ačkoliv shledal jeho rozhodnutí nepřezkoumatelným, provedl ve věci jednání, je třeba dodat, že i kdyby se krajským soudem přijatý závěr o nepřezkoumatelnosti týkal rozhodnutí stěžovatele jako celku, nebylo by nařízení jednání procesním pochybením a už vůbec ne takovým, které by mělo vést ke zrušení napadeného rozsudku. I dle § 78 odst. 1 s. ř. s. lze (po jednání) zrušit žalobu napadené rozhodnutí nejen pro hmotněprávní nezákonnost, ale i pro vady řízení, tedy i pro jeho nepřezkoumatelnost, zákon tedy počítá s tím, že taková vada může vyjít najevo, resp. soud si ji může plně uvědomit až po provedení jednání, tedy i v případě, že nevyužil postupu dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Ani tuto námitku tedy Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou.

[27] Před posouzením ostatních důvodů kasační stížnosti, včetně zpochybnění závěru krajského soudu o nedostatečném vypořádání některých odvolacích námitek, považuje Nejvyšší správní soud za vhodné v zájmu přehlednosti tohoto rozsudku nejprve shrnout judikaturu týkající se podvodů na DPH, z níž jsou patrná základní východiska týkající se posuzování této problematiky, jež jsou podstatná pro posouzení všech následujících námitek. Klíčové závěry této judikatury Nejvyšší správní soud výstižně zrekapituloval například v rozsudku ze dne 26. 4. 2021, č. j. 5 Afs 155/2018-35, navazujícím na rozsudek ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, publ. pod č. 3705/2018 Sb. NSS:

„Podvody na DPH se Nejvyšší správní soud již mnohokrát zabýval, přičemž se v této problematice opírá o judikaturu Soudního dvora týkající se zneužití práva či karuselových podvodů na DPH (rozsudek ze dne 12. 1. 2006, Optigen, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ECLI:EU:C:2006:16; rozsudek ze dne 6. 7. 2006, Kittel, C-439/04 a C-440/04, ECLI:EU:C:2006:446; a rozsudek ze dne 21. 6. 2012, Mahagében, C-80/11 a C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373). Judikatura Soudního dvora jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte (případně uplatní osvobození od daně na výstupu), a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Ve věci Optigen bylo zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět.

Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámeček toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. též rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006, Federation of Technological Industries, C-384/04, ECLI:EU:C:2006:309). V bodu 49 rozsudku ve věci Mahagében Soudní dvůr zdůraznil: ‚Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu.‘

V bodech 19 a 20 rozsudku ze dne 21. 2. 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, ECLI:EU:C:2008:105, Soudní dvůr konstatoval:

pokračování

„Zejména pokud jde o zásadu proporcionality, Soudní dvůr již rozhodl, že v souladu s touto zásadou musejí členské státy využívat prostředků, které sice umožňují účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, avšak co nejméně narušují cíle a zásady stanovené dotčenými předpisy Společenství (viz rozsudky Molenheide a další, uvedený výše, bod 46, jakož i ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C-409/04, Sb. rozh. s. I-7797, bod 52).

Je tak sice legitimní, že se opatření přijatá členským státem snaží o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, avšak tato opatření nesmějí přesahovat rámec toho, co je za tímto účelem nezbytné (viz zejména výše uvedené rozsudky Molenheide a další, bod 47, jakož i Federation of Technological Industries a další, bod 30).“

V bodě 22 citovaného rozsudku SDEU poukázal na to, že „v souvislosti s podvodem, kterého se dopustila třetí osoba, musí být veškeré rozložení rizika mezi dodavatele a daňovou správu v souladu se zásadou proporcionality (rozsudek Teleos a další, uvedený výše, bod 58). Tak tomu není tehdy, jestliže daňový systém přenáší veškerou odpovědnost za zaplacení DPH na dodavatele, bez ohledu na to, zda se tento podílel na podvodu, kterého se dopustil kupující, či nikoli (viz v tomto smyslu rozsudek Teleos a další, uvedený výše, bod 58).“

Uvedený výklad Soudního dvora převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu. Ta potvrdila, že každá účetní transakce v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 – 142). Je-li tedy identifikován v řetězci podvod na DPH (resp. je postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, aniž by musely správní orgány prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod; srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 – 60, publ. pod č. 3275/2015 Sb. NSS), musí v souladu se závěry vyslovenými Soudním dvorem finanční orgány zkoumat subjektivní stránku, tj. zda stěžovatel věděl nebo měl vědět, že se svým jednáním účastní tohoto podvodu. Pro posouzení subjektivní stránky je však zásadní právě přijetí takových opatření, která lze po daňovém subjektu rozumně požadovat, aby zajistil, že součástí tohoto podvodu nebude. Pakliže daňový subjekt taková opatření nepřijme, riskuje ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu, případně neosvobození od daně na výstupu při dodání zboží do jiného členského státu. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011 – 343, „[z]ávěry Soudního dvora tedy neznamenají pro podnikatele pouze bezbřehou ochranu nároku na odpočet daně, ale znamenají mimo jiné povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.“

Vedle spáchání daňového podvodu může k témuž výsledku vést rovněž prosté neprokázání naplnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet. Zatímco v takovém případě však daňovému subjektu nárok na odpočet vůbec nevznikne, v případě jeho účasti na daňovém podvodu je na místě nárok na daňový odpočet odepřít, byť by daňový subjekt přijetí zdanitelného plnění od jiného plátce DPH prokázal, neboť se zakládá na podvodném jednání

s cílem získat tento nárok neoprávněně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2021, č. j. 5 Afs 74/2020-32).“

[28] Jak již bylo uvedeno výše, krajský soud vytkl stěžovateli nevypořádání argumentace uplatněné v bodech V., VIII. a X. obou odvolání. V bodech V. a VIII. odvolání žalobce namítal, že se správce daně nevypořádal s důkazy označenými ve vyjádření žalobce k výsledkům kontrolního zjištění správce daně v podobě e-mailové komunikace mezi žalobcem a jeho dodavatelem EPIRO a fakturami, které žalobce tomuto dodavateli vystavil za jím poskytované přepravní, skladovací a logistické služby. Těmito důkazy žalobce prokazoval, že společnost EPIRO nebyla fiktivním a nekontaktním subjektem a že se jednalo o standardní, reálně fungující dodavatelsko-odběratelský řetězec, přičemž úloha žalobce v něm nebyla pouze formální, jak tvrdí správce daně. V bodě X. odvolání pak žalobce namítal nevypořádání argumentace předestřené v bodech XI. a XII. vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění, v nichž žalobce poukazuje na neznalost obchodní praxe v daném odvětví ze strany správce daně, přičemž odkazuje na jím přijaté (a dle žalobce nesprávné) dílčí závěry týkající se zjištěných hotovostních výběrů z účtů žalobce a neuzavření smlouvy mezi žalobcem a jeho potenciálním odběratelem eD⁺ system Czech, a.s. (dále jen „eD⁺ system“), který trval na její písemné formě.

[29] Nejvyšší správní soud připouští, že úkolem správních orgánů (ani soudů) není vyjádřit se ke všem dílčím námitkám účastníka, ale vypořádat se s obsahem a smyslem jeho argumentace (viz např. rozsudek ze dne 23. 4. 2020, č. j. 8 As 142/2019-39). To však nic nemění na tom, že z odůvodnění rozhodnutí musí být alespoň implicitně patrný názor rozhodujícího správního orgánu či soudu na jednotlivé stěžejní námitky a jeho odůvodnění. Žádnou z uplatněných stěžejních námitek nelze zcela opomenout, každá taková námitka tedy musí být vypořádána přinejmenším nepřímou, a to např. tak, že příslušný orgán předestře vlastní ucelené a řádně odůvodněné úvahy týkající se posuzované věci, v jejichž světle uplatněné námitky neobstojí. Nelze tedy souhlasit s tím, že by krajským soudem citovaná judikatura týkající se požadavků na přezkoumatelnost správních rozhodnutí byla překonána, pouze klade důraz na jiné aspekty dané problematiky, než judikatura zmiňovaná stěžovatelem v kasační stížnosti. Současně je zapotřebí dodat, že správní orgán je povinen dostatečně odůvodnit své závěry již v odůvodnění jím vydaného rozhodnutí, případné nedostatky odůvodnění rozhodnutí nelze následně odstraňovat ve vyjádření k žalobě nebo dokonce v kasační stížnosti.

[30] Stěžovatel nepochybně vhodněji uspořádal závěry správce daně, které byly ve zprávě o daňové kontrole prezentovány poněkud chaoticky či přinejmenším v nevhodném sledu (výčet objektivních okolností svědčících o spáchání daňového podvodu je například obsažen již v rekapitulační části zprávy před identifikací narušení principu daňové neutrality, přičemž následně jsou na str. 20 zprávy o daňové kontrole vzájemně smíseny objektivní okolnosti svědčící o spáchání daňového podvodu se subjektivními okolnostmi dokládajícími, že žalobce o této skutečnosti věděl či věděl měl a mohl). Stěžovatel dodal relevantním úvahám standardní strukturu charakteristickou pro tento typ rozhodnutí a reflektující posloupnost tzv. „Axel Kittel testu“. I přesto souhlasí Nejvyšší správní soud s krajským soudem v tom, že některé ze zmiňovaných odvolacích námitek skutečně zůstaly nevypořádány. Ačkoliv totiž stěžovatel ve svém rozhodnutí částečně korigoval závěry přijaté správcem daně, když obecně konstatoval, že se neztotožnil se všemi závěry

pokračování

o objektivních okolnostech, které správce daně uvedl ve zprávě o daňové kontrole, přičemž ve svém rozhodnutí zmíní pouze ty podstatné, nelze než uzavřít, že na některé podstatné odvolací námitky nereagoval ani implicitně. Tato pochybení se promítla rovněž do celkového hodnocení shromážděných důkazů a skutkového stavu, úzce tedy souvisí s dalšími krajským soudem vytčenými pochybeními daňových orgánů.

[31] K námitce týkající se nedostatečného zohlednění e-mailové komunikace mezi žalobcem a jeho dodavatelem EPIRO se stěžovatel ve svém rozhodnutí výslovně nevyjádřil. Za dostatečné vypořádání dané argumentace rozhodně nelze považovat to, že v bodě 54 odůvodnění svého rozhodnutí mj. zmínil, že žalobce komunikoval se svým dodavatelem převážně e-mailem a že e-mailovou komunikaci nelze s ohledem na objektivní okolnosti posuzovaných transakcí považovat za dostatečné opatření k zajištění neúčasti žalobce na daňovém podvodu. Uvedené závěry se poněkud míjejí s podstatou argumentace uplatněné v odvoláních. Žalobce dané e-mailové komunikace nepředkládal s tím, že by ony samy byly opatřením zajišťujícím jeho neúčast na daňovém podvodu, nýbrž k doložení toho, že společnost EPIRO nebyla fiktivním či nekontaktním subjektem, že mezi ní a žalobcem existoval reálný a standardní obchodní vztah a že není pravdou, že by žalobce nepřiměřeně spoléhal pouze na svého dodavatele. Stěžovatel se s touto argumentací nevypořádal a zohlednění daných důkazních návrhů tedy rovněž nelze považovat za dostačující. Skutečnost, že se stěžovatel danými e-mailovými komunikacemi konkrétněji zabýval ve vyjádření k žalobě, nemůže zhojit částečnou nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí.

[32] E-mailovou komunikaci mezi žalobcem a společností eD' system stěžovatel v odůvodnění svého rozhodnutí přímo nezmínil. Je z něho však patrné, že na rozdíl od správce daně z obsahu této e-mailové komunikace stěžovatel nevyvozoval pro žalobce negativní závěry. To by mohlo na první pohled svědčit o implicitním uznání důvodnosti dané odvolací námitky, a tedy o jejím dostatečném (byť nikoliv výslovném) vypořádání. Ve skutečnosti tomu tak ovšem není, neboť nelze odhlédnout od toho, že tento důkaz byl primárně předložen k prokázání toho, že žalobce za účelem nalezení obchodních partnerů vyvíjel skutečnou aktivitu, přičemž nebyl vždy úspěšný, a nešlo tedy o předem připravený řetězec obchodních transakcí. V tomto kontextu však stěžovatel daný důkaz nijak nevyhodnotil. Stěžovatel tedy sice z daného důkazu nedovojoval pro žalobce negativní závěry, v konečném důsledku jej však nehodnotil vůbec, přičemž k související odvolací námitce se nevyjádřil. Také v tomto směru tedy je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné.

[33] Námitku uplatněnou v bodě X. obou odvolání odkazující na předchozí argumentaci, jíž žalobce vyvrací dílčí závěr správce daně týkající se hotovostních výběrů z účtů žalobce, lze na rozdíl od výše uvedených námitek považovat za implicitně vypořádanou, neboť stěžovatel ve svém rozhodnutí již dané okolnosti nehodnotil k tíži žalobce, čímž byl potenciál této námitky vyčerpán, byť bez konkrétního odůvodnění. Závěr o částečné nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele však i přes tuto dílčí korekci závěrů krajského soudu obstojí.

[34] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval námitkami vztahujícími se k závěrům krajského soudu ohledně hodnocení shromážděných důkazů ze strany stěžovatele a posouzení dobré víry žalobce. V tomto směru krajský soud obecně vytkl stěžovateli

poněkud jednostranné hodnocení provedených důkazů. Konkrétně zmínil nedostatečné vypořádání již zmiňovaných důkazů v podobě e-mailových komunikací mezi žalobcem a jeho dodavatelem a paušální hodnocení svědeckých výpovědí paní L. a pana K.

[35] Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že zmiňované svědecké výpovědi nemohou vyvrátit závěr o vědomém zapojení žalobce do daňového podvodu. Paní L. neuvedla nic konkrétního o faktické obchodní činnosti žalobce, neboť o ní nic nevěděla, jelikož to nebylo náplní její práce, sdělila pouze, že žalobce má vlastní sklad.

[36] Z odůvodnění napadeného rozsudku vyplývá, že krajský soud považoval za stěžejní aspekt hodnocení provedených svědeckých výpovědí ze strany daňových orgánů předpoklad, že výpovědi zaměstnanců daňového subjektu obecně nejsou věrohodné. V tomto směru však krajskému soudu nelze v plném rozsahu přisvědčit. Je sice pravdou, že správce daně ve svém rozhodnutí mj. konstatoval, že svědkyně L. byla jakožto zaměstnankyně žalobce motivována vypovídat v jeho prospěch, přičemž stěžovatel tyto úvahy nijak nekorigoval a ve vyjádření k žalobě naopak zastával obdobný názor, nelze však přehlédnout, že uvedená úvaha byla pouze jedním z dílčích východisek zmíněných správcem daně při hodnocení výpovědi této svědkyně, nikoliv jejím celkovým vyčerpávajícím hodnocením. Zejména správce daně se touto svědeckou výpovědí zabýval podstatně širěji, přičemž zmínil, že povědomí svědkyně o průběhu obchodní činnosti žalobce bylo založeno na informacích, které získala z jí předkládaných dokumentů, nikoliv na její přímé bezprostřední zkušenosti s průběhem posuzovaných obchodů. Daňovým orgánům tedy nelze vyčítat, že by snad daný důkaz hodnotily jako nevěrohodný pouze s paušálním odkazem na vztah mezi svědkyní a žalobcem.

[37] Nejvyšší správní soud však přesto souhlasí s tím, že si daňové orgány (především správce daně) počínaly při hodnocení uvedeného důkazu poněkud selektivně a nesprávně. Předně je třeba poukázat na souhrnný závěr správce daně, který hodnocení výpovědi svědkyně L. uzavřel s tím, že tato výpověď „*není důkazním prostředkem, který by osvědčil realizaci obchodních transakcí daňového subjektu tak, jak je deklarováno*“. Uvedený závěr je v rozporu s celkovým posouzením daného případu, neboť spíše naznačuje neprokázání naplnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet, tedy že k plnění nedošlo tak, jak žalobce deklaroval. Daňové orgány však v posuzovaném případě nezpochybovaly, že sporné transakce proběhly, jak bylo deklarováno, dospěly však k závěru, že nárok na odpočet je na místě odepřít, jelikož tyto transakce byly zasaženy podvodem na DPH. Ani stěžovatel popsanou vnitřní rozpornost závěrů správce daně neodstranil, neboť sám neprovedl podrobnější vyhodnocení dané svědecké výpovědi, naopak pouze konstatoval, že svědkyně o faktické obchodní činnosti žalobce neuvedla žádné konkrétní informace a že její výpověď nic nemění na objektivních okolnostech při realizaci posuzovaných plnění. Jak již bylo uvedeno výše, dodatečné hodnocení daného důkazu provedené v kasační stížnosti nelze považovat za relevantní.

[38] S uvedeným souvisí rovněž vytčená selektivnost hodnocení výpovědi svědkyně L. Nelze totiž souhlasit s tím, že by svědkyně nesdělila žádné konkrétní informace. Na otázku týkající se obchodní činnosti žalobce, konkrétně např. objednávání zboží, zjišťování informací o něm nebo logistického postupu, svědkyně skutečně odpověděla, že tyto činnosti nebyly náplní její práce. Vedle uvedeného však svědkyně hovořila kupříkladu

pokračování

o postupu při reklamaci zboží, opravách faktur či financování činnosti žalobce; tyto relevantní části výpovědi, na které stěžovatel reaguje také v kasační stížnosti, daňové orgány ve svých rozhodnutích nijak nehodnotily a zaměřily se zejména na jedinou odpověď, v níž svědkyně uvedla, že neznala detaily obchodní činnosti žalobce. Nejvyšší správní soud opět zdůrazňuje, že dodatečným hodnocením obsahu výpovědi v rámci kasační stížnosti nelze zvrátit její jednostranné a kusé hodnocení provedené v odůvodnění napadeného rozhodnutí.

[39] Také v případě hodnocení výpovědi svědka K. nebyla rozhodujícím hlediskem apriorní nedůvěra daňových orgánů ve věrohodnost výpovědí zaměstnanců daňových subjektů, ani v tomto případě však hodnocení dané výpovědi daňovými orgány nezapadá do celkového obrazu věci, jak jej popsaly ve svých rozhodnutích. Správce daně se při hodnocení výpovědi zaměřil především na to, že svědek (servisní technik zastávající rovněž pozici skladníka a koordinátora zboží) opakovaně popřel, že by znal dodavatele EPIRO, a i v tomto případě správce daně konstatoval, že výslech tohoto svědka „*není důkazním prostředkem, který by osvědčil realizaci obchodních transakcí daňového subjektu tak, jak je deklarováno*“. Obdobně jako v případě výpovědi svědkyně L. tedy hodnocení daného důkazu správcem daně neodpovídá tomu, jak posoudil věc jako celek. Stěžovatel k tomuto důkazu uvedl pouze to, že svědek společnost EPIRO neznal a že žalobce běžně využíval externí logistické služby, ani on tedy neodstranil nekonzistentnost závěrů správce daně.

[40] Lze tedy uzavřít, že byť daňové orgány nepostupovaly při hodnocení svědeckých výpovědí zcela paušálně, jak uvedl krajský soud, nelze jimi provedené hodnocení těchto důkazů považovat za správné ani úplné, neboť je hodnotily zčásti mimo kontext posuzované věci a dalších jimi učiněných zjištění.

[41] K hodnocení žalobcem předložených e-mailových komunikací se Nejvyšší správní soud vyjádřil již výše, pouze ve stručnosti tedy opakuje, že konstatování stěžovatele obsažené v bodě 54 jeho rozhodnutí, podle něhož „*předloženou e-mailovou komunikaci nelze s ohledem na objektivní okolnosti předmětných transakcí považovat za dostatečné opatření k zajištění neúčasti odvolatele na daňovém podvodu a prokazující jeho dobrou víru*“, není dostatečným hodnocením daných důkazů. Opomíjí totiž kontext, v němž byly tyto e-maily předloženy, a vůbec nereaguje na jejich obsah. Dané e-mailové komunikace mají zachycovat vyjednávání mezi žalobcem a společností EPIRO o množství, ceně a konkrétních modelech obchodovaných náplní do tiskáren či řešení nedostatku některých druhů zboží. Ač se tedy nejedná o náhradu podrobné písemné smlouvy upravující podmínky realizace posuzovaných transakcí, mohou tyto komunikace do jisté míry vypovídat o reálném průběhu transakcí a skutečné úloze žalobce v nich. Daňové orgány se však z tohoto hlediska s danými důkazy vůbec nevypořádaly.

[42] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou, podle níž bylo neprovedení důkazu v podobě znaleckého posudku z oboru ekonomie týkajícího se standardnosti, či nestandardnosti posuzovaných obchodních transakcí daňovými orgány náležitě odůvodněno. V tomto případě se Nejvyšší správní soud ztotožnil se závěry krajského soudu.

[43] Jak Nejvyšší správní soud konstatoval v již krajským soudem citovaném rozsudku ze dne 12. 5. 2010, č. j. 1 Afs 71/2009-113, publ. pod č. 2313/2011 Sb. NSS, „[o]kolo, za nichž je třeba přibrat do soudního řízení znalce, pregnantně vystihl Nejvyšší soud ČSR v rozsudku ze dne 3. 2. 1928, sp. zn. Zm II 383/27: „Jest v povaze věci, že se znalci přibírají k tomu, by jednak pozorovali skutečnosti, jichž poznání předpokládá zvláštní odborné znalosti (nález), jednak, by z takovýchto pozorování vyvozovali znalecké úsudky (posudky), nikoli však, by sdělovali soudu své názory a úsudky o otázkách rázu právního neb o otázkách, k jichž správnému porozumění a řešení není zapotřebí odborných vědomostí nebo znalostí, nýbrž stačí, hledíc ku povaze okolností případu, úplně soudcovská zkušenost a znalost.“ (Vážný, sv. X, roč. 1928, s. 106, publ. pod č. 3075/1928). Ve správním řízení vedle toho platí, že se znalec nepřibírá též tehdy, pokud správní orgán disponuje potřebnými odbornými znalostmi či si může opatřit odborné posouzení předmětných skutečností ze strany jiného správního orgánu (srov. k tomu dnes též § 56 nového správního řádu). Vychází se totiž z předpokladu, že úřední osoby mají dostatečné odborné znalosti, aby mohly samy posoudit odborné otázky vyskytující se v běžně vedených správních řízeních (viz *Jemelka, L. - Pondělíčková, K. - Bohadlo, D. Správní řád. Komentář, 1. vydání, C. H. Beck, Praha 2008, s. 192; srov. též nález NSS ČSR ze dne 8. 1. 1924, sp. zn. 223/24, publ. in Boh. A, č. 3073/1924, s. 45, a nález ze dne 17. 5. 1920, sp. zn. 2883/20, publ. in Boh. A, č. 416/1920, s. 270*). Jinými slovy, jestliže právní řád určitým orgánům přikazuje určité funkce, nutno jest míti za to, že jim také přiznává způsobilost, t. j. zejména takové znalosti a zkušenosti, aby tyto funkce mohli plniti“ (nález NSS ČSR ze dne 11. 6. 1926, sp. zn. 12.199, publ. in Boh. A, č. 5770/1926, s. 942).“ Je tedy na správci daně, aby vyhodnotil, zda s ohledem na konkrétní okolnosti posuzované věci disponuje dostatečnými odbornými znalostmi pro posouzení toho, jaká je obvyklá obchodní praxe v daném segmentu trhu a zda postup daňového subjektu této praxi odpovídá, či nikoliv. Pokud však dospěje k závěru, že ustanovení znalce není v daném případě zapotřebí, je povinen uvedené otázky sám zodpovědět s odkazem na relevantní podklady, jimiž podloží svá zjištění týkající se obvyklé praxe na relevantním trhu. Nelze se spokojit s pouhým blížě neodůvodněným konstatováním, že postup daňového subjektu je neobvyklý.

[44] V posuzovaném případě však daňové orgány ani neustanovily pro posouzení obvyklé obchodní praxe znalce, ani samy nepředestřely náležité kvalifikované posouzení této otázky. Jejich postup tedy nelze považovat za správný. Uvedené není v rozporu ani se stěžovatelem citovaným rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 27. 5. 2020, č. j. 10 Af 25/2018-58, jímž bylo zrušeno rozhodnutí stěžovatele vztahující se k jinému případu daňového podvodu, do něhož měl být žalobce zapojen. Předně je na místě uvést, že daný rozsudek nebyl přezkoumán Nejvyšším správním soudem, neboť proti němu nebyla podána kasační stížnost. Navíc je však zapotřebí dodat, že stěžovatelem citovaná pasáž daného rozsudku je vytržena z kontextu. Městský soud mu totiž ani v tomto případě nedal zapravdu, jak tvrdí. Městský soud sice v bodě 92 uvedeného rozsudku připustil, že segment nákupu a prodeje cartridgí a tonerů není natolik svébytná a odborná oblast, aby daňové orgány potřebovaly pro své závěry oporu ve znaleckém posudku, a postačí tedy, pokud s využitím vlastních odborných znalostí a při respektu k právní úpravě náležitostí dokazování a správních rozhodnutí řádně své závěry ohledně obvyklosti nebo neobvyklosti obchodních vztahů podloží a odůvodní. Současně však konstatoval, že to v uvedeném případě daňové orgány neučinily. Městský soud tedy ve zmiňovaném rozsudku vytkl daňovým orgánům stejné pochybení, jaké mu v nyní posuzované věci vytýká krajský soud i Nejvyšší správní soud.

pokračování

[45] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že nepřehlédl to, že daňové orgány poukázaly v nynější věci na řadu objektivních okolností svědčících o spáchání daňového podvodu a subjektivních okolností, které nasvědčují tomu, že žalobce o svém zapojení do podvodného řetězce přinejmenším mohl a měl vědět, nelze však odhlédnout od výše uvedených pochybení daňových orgánů, která jejich závěry jako celek oslabují natolik, že bylo namístě rozhodnutí stěžovatele zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Ani stěžovatel přitom v kasační stížnosti netvrdil, že by snad jeho rozhodnutí mělo obstát i přes vady, které mu krajský soud vytkl.

IV.

Závěr a náklady řízení

[46] Nejvyšší správní soud, i přes výše uvedené dílčí korekce odůvodnění napadeného rozsudku, neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[47] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud na základě § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobce měl ve věci úspěch, a proto mu vůči neúspěšnému stěžovateli přísluší právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, které představuje odměna zástupce žalobce ve výši 3 100 Kč za jeden úkon právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti) dle § 7 bodu 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), hotové výdaje zástupce ve výši 300 Kč dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu a částka odpovídající dani z přidané hodnoty ve výši 714 Kč. Žalobci tedy náleží náhrada nákladů řízení v celkové výši 4 114 Kč. Stěžovatel je povinen zaplatit uvedenou částku žalobci do 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta Mgr. Daniela Cao.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 25. listopadu 2022

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu